

Tilburg University

De lange schaduw van Hofstra

Van den Berge, J.W.; Gribnau, J.L.M.

Published in:
Weekblad voor Fiscaal Recht

Publication date:
2014

Document Version
Early version, also known as pre-print

[Link to publication in Tilburg University Research Portal](#)

Citation for published version (APA):
Van den Berge, J. W., & Gribnau, J. L. M. (2014). De lange schaduw van Hofstra: 50 jaar theorie van het belastingrecht in Leiden. *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 143(7065), 1163-1168. <http://www.kluwernavigator.nl>

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

DE LANGE SCHADUW VAN HOFSTRA: 50 JAAR THEORIE VAN HET BELASTINGRECHT IN LEIDEN

MR. J.W. VAN DEN BERGE EN PROF. MR. DR. J.L.M. GRIBNAU¹

De verschillende bijdragen aan dit themanummer gaan over verschillende takken van de belastingwetenschap. Deze bijdrage betreft de belastingwetenschap zelf; het gaat dan om Leidse reflecties op het verschijnsel belastingwetenschap. Hierbij torent een Leidse publicatie boven alle andere uit. Bijna 50 jaar geleden, op 7 oktober 1966, hield Hofstra namelijk zijn inaugurele rede in verband met de aanvaarding van zijn benoeming tot hoogleraar in het belastingrecht aan de rijksuniversiteit te Leiden. De rede had als titel: "Plaats en taak van de belastingwetenschap". In die rede volgde hij Kants definitie van wetenschap. Volgens Kant kan een bepaald domein van kennis als wetenschap worden gekwalificeerd, indien dat kennisgebied "hetzij naar object van zijn studie, hetzij naar zijn methodiek, hetzij naar beide, zodanige kenmerken vertoont die andere wetenschappen missen, dat hij zich duidelijk van deze andere wetenschappen onderscheidt". Volgens Hofstra is de heersende opinie dat de belastingwetenschap niet een eigen methode kent.² Heeft een eigen belastingwetenschap dan wel een eigen object? Haar object van studie wordt gevormd door belastingen, "één, zij het in feite véruit

de belangrijkste, soort van overheidsinkomsten".³ Was het belastingrecht en daarmee de belastingwetenschap destijds misschien een wat vreemde eend in de bijt van de Leidse juridische faculteit, anno 2014 is er duidelijk sprake van een eigen identiteit en positie. Daarbij is opvallend dat aan twee fulltime leerstoelen de leeropdracht "algemeen belastingrecht" is verbonden die niet beperkt blijft tot een bepaald deelgebied van het belastingrecht. Tevens is een bepaalde mate van interdisciplinair onderzoek gewaarborgd omdat de fiscalisten samen met economen en bedrijfswetenschappers in een instituut zitten.⁴ Hofstra wees overigens in zijn rede al op de noodzaak van interdisciplinair onderzoek.⁵ Hofstra benadrukte in zijn rede het rechtskarakter van de belastingheffing. Hij betoogde: "Essentieel is (...) dat de belastingheffing berust op een stelsel van rechtsregelen, gericht op een verdeling van

¹ Mr. J.W. van den Berge is raadsheer in buitengewone dienst van de Hoge Raad en honorair gastmedewerker (afdeling belastingrecht, Universiteit Leiden). Prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau is bijzonder hoogleraar Kwaliteit van fiscale regelgeving (Universiteit Leiden) en Hoogleraar Methodologie van het belastingrecht (Tilburg University).

² H.J. Hofstra, *Plaats en taak van de belastingwetenschap*, Deventer: Kluwer 1966, p. 6.

³ Hofstra 1966, p. 14. Daarbij is verder van belang, zoals hij het later samenvat, dat "de op dwang berustende betaling die de belasting is, haar een volstrekt eigen karakter verleent; dat zij de maatschappelijke structuur waarvan zij enerzijds afhankelijk is, anderzijds in belangrijke mate meebepaalt – zonder de belasting kan de moderne staat zelfs niet bestaan – en dat haar veelzijdigheid het onmogelijk maakt haar volledig als studie-object van een van de andere wetenschappen in te delen, die immers slechts een gedeelte van de problematiek bestrijken." H.J. Hofstra, 'De universitaire belastingstudie: een nadere analyse', WFR 1990/1857.

⁴ Vgl. H. Vording, K.P. Goudswaard & C.L.J. Caminada, 'De eigen woning naar box 3', WFR 1999/1694, C.L.J. Caminada, K.P. Goudswaard & H. Vording, 'Verkenning van een vlakke belasting op inkomen', WFR 2000/937 en H. Vording, K.P. Goudswaard & C.L.J. Caminada, 'Moet de burger zijn belastingen kennen?', WFR 2005/971.

⁵ Hofstra 1966, p. 15.

de belastingdruk, die niet slechts macro-economisch aanvaardbaar is, doch die bovenal ook, micro-economisch gezien, aan eisen van individuele rechtvaardigheid en technische uitvoerbaarheid moet voldoen (...). Natuurlijk moet de belastingheffing aan eisen van economische doeltreffendheid voldoen: daar ligt één deel van de taak van de belastingwetenschap. Maar even zwaar, ja zwaarder, telt de eis van een rechtvaardige belastingheffing: want als gerechtigheid wordt weggenomen, wat is dan, naar het woord van *Augustinus*, de Staat anders dan een rover in het groot? (...) In wezen gaat het in de rechtsstaat, wat ons probleem betreft, om vast te stellen wat goed belastingrecht is; goed belastingrecht in de zin van belastingrecht dat een optimum van rechtvaardigheid en doelmatigheid in zich weet te verenigen. (...).⁶ Hofstra verabsolueert dus de rechtvaardigheid niet, hetgeen ook blijkt uit zijn erkenning dat belastingheffing als instrument voor heel verschillende doeleinden kan worden gebruikt.⁷

Ook die doelmatigheid van de belastingheffing zag Hofstra in 1966 met nadruk als terrein van onderzoek voor de belastingwetenschap. Vraagstukken van belastingstechniek en uitvoering hadden volgens hem in de wetenschap nog te weinig aandacht gekregen.⁸ Nu, we kunnen wel zeggen dat dat, zeker wat de techniek betreft, de laatste 50 jaar wel anders is geworden.

Tot het studieterrein van de belastingwetenschap rekende Hofstra ook⁹ "de belastingtheorieën en de geschiedenis daarvan". De belastingwetenschap zal, zo schreef hij, "deze theorieën kritisch moeten beoordelen en toetsen aan de rechtsfilosofische overtuigingen die haar uitgangspunt vormen". Daarbij had hij, naar valt aan te nemen, de opvattingen van Adam Smith op het oog, de klassieke 19e-eeuwse belangentheorieën, de moderne belangen- of prestatietheorieën, ontstaan aan het eind van de 19e eeuw en begin 20e eeuw, de offertheorieën, de opvattingen van Wagner en de zogenoemde draagkrachttheorie. In zijn in 1970 verschenen *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht* besteedde Hofstra ruim aandacht aan die belastingtheorieën.¹⁰ Nu, 40/50 jaar later, moet worden geconstateerd dat deze theorieën voor het huidige belastingrecht hun belang goeddeels hebben verloren, al blijven zij uiteraard van belang voor de historische ontwikkeling van het belastingrecht. Overigens had Hofstra zelf al in 1939, 25 jaar vóórdat hij werd benoemd tot hoogleraar, een (indrukwekkende)

kritische beschouwing over één van die belastingtheorieën geschreven onder de titel: *Het einde van de draagkrachttheorie*.¹¹

In zijn inaugurele rede zag Hofstra ook als taak voor de belastingwetenschap "het opsporen van de beginselen die aan dit speciale deel van het recht ten grondslag liggen".¹² In de jaren vijftig van de vorige eeuw had De Langen een studie gepubliceerd waarin hij op basis van empirisch-analytisch onderzoek tot een opsomming van een aantal belastingbeginselen kwam.¹³ In zijn *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht* wees Hofstra de resultaten van de studie van De Langen af¹⁴, sprekend van "een bonte verzameling beginselen en onderbeginselen", van "eisen van zeer uiteenlopende aard lukraak naast elkaar gesteld zonder ook maar een poging te doen een rangorde daartussen vast te stellen" en concludeerde dat het "stelsel" van De Langen "geen enkel houvast bood voor feitelijk handelen, waardoor het alleen maar geschikt is om het scepticisme ten aanzien van de belastingbeginselen van de pessimisten te versterken". Hofstra bepleitte het ontwikkelen van (specifieke) belastingbeginselen die hij omschreef als "regelen, die door de belastingtheorie als zodanig kunnen worden ontwikkeld en die regelen stellen welke, hoezeer wortelende in algemene rechtsopvattingen, slechts voor de belastingheffing gelden".¹⁵ Hoewel hij wel aangaf waaraan die regelen zouden moeten voldoen, kwam hij zelf niet met een dergelijke (voorlopige) formulering van één of meer van dergelijke specifieke belastingbeginselen. In een bespreking van dat boek van Hofstra, die in januari 1971 verscheen, kwam A.J. van den Tempel met kritiek op dit pleidooi van Hofstra voor het ontwikkelen van eigen belastingbeginselen. Hij vond dat niet erg doelmatig. "Nemen wij voor een ogenblik aan", zo schreef hij, "dat deze beginselen 'door de belasting-

6 Hofstra 1966, p. 14.

7 Hofstra 1966, p. 7.

8 Hofstra 1966, p. 16.

9 Hofstra 1966, p. 16.

10 H.J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, 1970, hoofdstuk II, *Belastingtheorieën en belastingbeginselen*, p. 92 e.v. In de in 2010 verschenen negende druk van dit boek, bewerkt door R.E.C.M. Niessen, vindt men deze theorieën behandeld in hoofdstuk 5, p. 66 e.v.

11 H.J. Hofstra, *'Het einde van de draagkrachttheorie'*, *Weekblad der directe belastingen, invoerrechten en accijnzen*, no. 3495, 3496 en 3497, herdrukt in de bundel *Tributen aan het recht*, Deventer: Kluwer 1971, p. 51 e.v. Andere Leidse bijdragen aan het debat over het draagkrachtbeginsel: J.L.M. Gribnau, A.O. Lubbers & H. Vording, *'Belastingwetenschap: 80 jaar en bijna volwassen?'*, *MBB* 2011/12, p. 492 e.v., en ook H. Vording, *'Vooruitgang in de fiscale rechtswetenschap'*, in: J.H. Nieuwenhuis & C.J.J.M. Stolker (red.), *Vooruit met het recht. Wat geldt in de rechtswetenschap als vooruitgang?*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2006 en O.I.M. Ydema, *'Belasting van forfaitair vermogensrendement en de dringende eis der rechtvaardigheid'*, *WFR* 1999/1323.

12 Hofstra 1966, p. 15.

13 W. de Langen, *'De grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht, Deel I & II'*, Alphen aan den Rijn, 1954 en 1958, besproken in Gribnau/Lubbers/Vording 2011 het in noot 11 genoemde overzichtsartikel.

14 Hofstra 1970, p. 111/112.

15 Hofstra 1970, p. 113.

theorie als zodanig kunnen worden ontwikkeld', dan moeten wij toch tegelijkertijd constateren dat die eigenschap in onze, door interventionisme van de overheid gekenmerkte maatschappij toch maar heel weinig betekenis kan hebben. Een volstrekte toepassing van het profijtbeginsel en draagkrachtbeginsel was uitsluitend mogelijk in de gedachtenwereld van een aantal klassieke economen en hun voorgangers, waarin deze beginselen het fiscale complement vormden van het streven naar neutraliteit bij het overheidsoptreden. In de werkelijkheid van nu kan de fiscalist niet alleen het werk doen. Wat voor nut heeft het een exclusief werkterrein voor de belastingtheoreticus af te perken, als men – zelfs onder de veronderstelling dat men 'eigen beginselen' heeft kunnen ontwikkelen – niet tot enige bruikbare conclusie kan komen zonder samenwerking met anderen?".¹⁶ Hofstra antwoordde daarop enkele maanden later:

"Primair is (...) dat wij trachten het eens te worden over de vraag wat een belastingbeginsel is; een aanzet daartoe trachtte ik in mijn Inleiding te geven. Vervolgens zullen wij moeten uitmaken welke belastingbeginselen aanvaardbaar zijn. Eerst daarna kan de aanval op de praktische problemen van actueel beleid met vrucht worden ingezet. Hoe wil men immers deze praktische problemen zelfs maar beginnen op te lossen zolang men het doel niet kent? Elke rechtsregeling is teleologisch, streeft ernaar bepaalde doeleinden te verwezenlijken. Deze doeleinden worden in laatste instantie door de aan de desbetreffende rechtsregeling ten grondslag liggende beginselen bepaald. Zolang inzicht daarin ontbreekt moet ook de uitwerking willekeurig en gebrekkig blijven."¹⁷ Waarop Van den Tempel weer reageerde met een naschrift.¹⁸



Juridische Bibliotheek in het Kamerlingh Onnes Gebouw

De discussie kreeg een vervolg in 1979. In een opstel, getiteld "Het einde van de belastingbeginselen" betoogde Van den Tempel dat in het belastingrecht "geen andere waarderingen en begrenzingen (gelden) dan voor het overheidsbeleid in het algemeen".¹⁹ Algemene rechtsbeginselen (als rechtszekerheid en rechtsgelijkheid) volstaan; er zijn geen beginselen nodig die specifiek voor het belastingrecht gelden. Hofstra betoogde daarentegen dat het belastingrecht eigen beginselen kent of althans nodig heeft.²⁰

Hij betoogde: "Het gerechtigheidsbeginsel in zijn algemeenheid is (...) te weinig concreet om aan de hand daarvan de structuur van specifieke deelgebieden van het recht te kunnen bepalen, laat staan de details daarvan te kunnen uitwerken. Grondslag voor de beslissingen (...) kunnen daarom slechts zijn meer gepreciseerde regelen, die (...) uit het grondbeginsel moeten worden afgeleid (...)".²¹ Dat was, zo stelde Hofstra, al gebeurd op andere deelterreinen van het recht zoals het staatsrecht, het strafrecht, het administratieve recht, en het sociale verzekeringsrecht. Dat moest dus ook plaatsvinden voor het belastingrecht. Dat vloeyde, zo betoogde hij, "rechtstreeks uit het rechtsdenken voort".²² Daar zijn wij het mee eens. Niet valt in te zien waarom een dergelijke verbijzondering van algemene rechtsbeginselen juist op het terrein van het belastingrecht zou kunnen ontbreken. Wel moet echter worden geconstateerd dat de belastingwetenschap, op het gebied van het zogenoemde materiële belastingrecht weinig werk heeft gemaakt van die verbijzondering.

In de na 1979 verschenen drukken van zijn Inleiding – de laatste door hem zelf verzorgde druk verscheen in 1992 – benadrukte Hofstra dat het hem met die belastingbeginselen om meer ging dan een verbijzondering voor de fiscaliteit van algemeen aanvaarde rechtsbeginselen als rechtsgelijkheid en rechtszekerheid. Voor hem was het doel van de belastingheffing "een verantwoorde toedeling aan de collectieve sector van zijn aandeel in het nationale inkomen". En die verantwoorde toedeling was volgens Hofstra een "rechtstvraag" die "zonder een op dat zelfstandige doel gericht specifiek rechtsbeginsel niet tot oplossing kan worden gebracht".²³ Hij pleitte daarin verder – kennelijk denkend aan de belastingheffing in individuele gevallen – voor "een bezinning op de vraag wat (...) een rechtvaardige belastingheffing is (...)".²⁴ Waarmee hij dus in wezen weer terug was op het

¹⁶ A.J. van den Tempel, 'Hofstra's Inleiding', WFR 1971/2 e.v. Het citaat staat op p. 9.

¹⁷ H.J. Hofstra, 'De kern van de zaak', WFR 1971/525 e.v.

¹⁸ A.J. van den Tempel, WFR idem, p. 533.

¹⁹ A.J. van den Tempel, 'Het einde van de belastingbeginselen', WFR 1979/700.

²⁰ H.J. Hofstra, 'Over belastingbeginselen', WFR 1979/1213 e.v.

²¹ Hofstra 1979, p. 1218/9.

²² Hofstra, 1979, p. 1219.

²³ Hofstra, Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, zevende druk, 1992, p. 82 en 83. In deze zin eerder, Gribnau in: Gribnau/Lubbers/Vording 2011, p. 495.

²⁴ Hofstra 1970, p. 83.

standpunt dat hij al in 1966 had uitgedragen, namelijk dat essentieel is dat de belastingheffing berust op een stelsel van rechtsregelen, dat zorgt voor een verdeling van de belastingdruk die ook in individuele gevallen rechtvaardig is. In feite gaat het hier om de eis van evenredigheid in enge zin.²⁵

In dit opzicht is van belang dat Vording erop wijst dat het lastig is om fiscale beginselen als uitdrukking van materiële rechtvaardigheidsoordelen te formuleren.²⁶ Enerzijds kan men belastingheffing – waarvan men vaak nauwelijks de maatschappelijke effecten kent – niet geïsoleerd zien van andere maatschappelijke instituties – zoals subsidies en sociale zekerheidsvoorzieningen – die bepalend zijn voor de materiële rechtvaardigheid in concreto.²⁷ Anderzijds is het niet eenvoudig inzichten uit de moderne politieke filosofie te vertalen naar normen (beginselen) voor het materiële belastingrecht. Vording ziet meer kansen voor een inhoudelijke vernieuwing van de fiscale wetenschapsbeoefening in de evaluatie van fiscaal beleid en de ontwikkeling van beoordelingscriteria voor de kwaliteit van het proces van fiscale wet- en regelgeving.²⁸ Met name dit laatste is inderdaad een object van het Leidse fiscale onderzoek geworden.²⁹ Vorig jaar heeft Boer het speelveld verder verruimd door ook de fiscale uitvoeringspraktijk te gaan onderzoeken met gebruikmaking van gedragswetenschappelijke inzichten.³⁰ Overigens bepleitte Van Soest al de inschakeling van de psychologie ter bestudering van de fiscale rechtsbetrekking: de “human relations” in

dit spanningsveld van “(soms) heel grote belangen” zouden kunnen winnen bij een (gedrags)wetenschappelijke benadering daarvan.³¹ Met een dergelijke interdisciplinair bestudering van fiscale wet- en regelgeving en uitvoeringspraktijk is wat tegenwoordig wel “governance” and “regulation” wordt genoemd ook object van de Leidse beoefening van belastingwetenschap geworden. Hofstra kon destijds niet vermoeden welke vlucht het internationale en Europese belastingrecht zou nemen. De vraag is dan of het onderzoek in deze fiscale disciplines fundamenteel verschilt van het rechtswetenschappelijk onderzoek in het algemeen. Douma beantwoordt die vraag ontkennend – net als Hofstra destijds; hetgeen uiteraard niet uitsluit dat zij op onderdelen verschillen.³² Hij werkt daarmee een punt uit dat Hofstra slechts summier in zijn rede behandelde.³³ Douma onderbouwt zijn betoog door eerst het juridische onderzoek in het algemeen te analyseren. Dit wordt gekenmerkt door de aanwezigheid van een descriptieve – wat is het recht? – en normatieve – hoe moet het recht zijn? – component. Volgens is van belang dat de rechtswetenschap een interne en een externe benadering kan hanteren. Het interne perspectief is puur juridisch, zoals kenmerkend is voor de dogmatiek of doctrine. Het gaat dan bijvoorbeeld om de geldigheid en uitleg van rechtsregels, de begripsvorming³⁴, het optimaliseren van rechtsbeginselen en het systematiseren van wetgevende handelingen en rechterlijke oordelen in het rechtssysteem en de onderlinge beïnvloeding van rechtsnormen in een “multilevel legal order”.³⁵ In een externe benadering, daarentegen, wordt het geldende recht onderzocht vanuit bijvoorbeeld een economische, sociale, historische of filosofische invalshoek. De interne en een externe benadering kunnen uiteraard ook worden gecombineerd. Douma past vervolgens de daaruit voortvloeiende onderzoeksmethodes toe op het internationale en Europese belastingrecht. Het soort onderzoeksmethode verschilt zijns inziens namelijk niet noemenswaardig, ondanks dat “the nature of [international and EU tax law] differs on important aspects from domestic tax law”.³⁶

25 Vgl. J.L.M. Gribnau, ‘Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving’, in: A.C. Rijkers & H. Vording, *Vijf jaar Wet IB 2001*, Deventer: Kluwer 2006, p. 61.

26 Vording 2006, p. 100 e.v. Onder verwijzing naar auteurs als Murphy en Nagel, Rawls en Dworkin.

27 Vgl. S.J.C. Hemels, *Door de muze omhelsd. Een onderzoek naar de inzet van belastingsubsidies voor kunst en cultuur in Nederland*, (diss.), Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2005.

28 Zie voor een eerste eerdere aanzet: A.O. Lubbers, *Fiscaal overgangsbeleid (oratie Leiden)*, Leiden 2004. Zie verder: M. Schuver-Bravenboer, *Fiscaal overgangsbeleid (diss. Leiden)*, Deventer: Kluwer 2009, N.M.A. van Kreveld & A.O. Lubbers, *Wetgevingsadvisering door de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs*, Universiteit Leiden 2009, en J.L.M. Gribnau, *Soevereiniteit en legitimiteit: grenzen aan (fiscale) regelgeving*, Amersfoort: Sdu 2009.

29 Vgl. J.L.M. Gribnau, A.O. Lubbers & H. Vording (red.), *Terugkoppeling in het belastingrecht*, Amersfoort: Sdu 2008 en J.L.M. Gribnau & A.O. Lubbers, ‘Aanbevelingen tot verbetering van het fiscale wetgevingsproces’, *WFR* 2010/1388-1403.

30 J.P. Boer, *Sturende belastingheffer een monster? Juridische kanttekeningen bij fiscaal instrumentalisme en ‘tax nudging’ (oratie Leiden)*, Den Haag: Sdu 2013; een interdisciplinaire aanpak hanteert ook: T.A. Cramwinckel, ‘De Belastingdienst als vertaler: van wettekst naar webtekst. Een case study’, *MBB* 2014, ter perse.



31 J. van Soest, ‘Belastingrecht’, in: J.M. Polak, *Vooruitzichten van de rechtswetenschap*, Deventer Antwerpen: Kluwer 1964, p. 331-332.

32 S. Douma, *Legal Research in International and EU Tax Law*, Deventer: Kluwer, 2014, p. 35.

33 Hofstra 1966, p. 15: “Het juridische onderzoek is in beginsel hetzelfde als bij andere delen van het recht. (...) Dit juridische werk, dat zowel om algemene rechtskennis als om kennis van het speciale belastingrecht vraagt, vormt een integreerend onderdeel van het de belastingwetenschap.”

34 Kritisch over de begripsvorming in het belastingrecht, “een wetenschappelijke bewerking van de stof”: Van Soest 1964, p. 314.

35 Douma 2014, p. 35.

36 Douma 2014, p. 44.

Aanleiding tot Douma's rede is de huidige discussie rondom de belastingheffing van multinationals. De OECD-projecten "Base Erosion and Profit Shifting" en "Aggressive Tax Planning" dwingen zijns inziens to een (her)bezinning op de belastingwetenschap, met name het onderzoek op het terrein van het internationale en

Europese belastingrecht. Daarmee laat deze rede de relevantie zien van het (gedeeltelijk) herijken van Hofstra's reflecties op object en methode van de belastingwetenschap. Een andere wereld vraagt om een andere belastingwetenschap.